Sentenza del 06/02/2019 n. 3388 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA DI REGISTRO - DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE - VALORE VENALE - DETERMINAZIONE - AVVISO DI ACCERTAMENTO - MOTIVAZIONE Avviso di rettifica e di liquidazione di maggiore imposta - Atti che hanno ad oggetto beni immobili - Comparazione con atti riguardanti beni simili - Motivazione - Contenuto sufficiente - Fattispecie.

Massima:

In tema di imposta di registro, l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta, riguardante atti che hanno ad oggetto beni immobili, adottato a seguito di comparazione con beni simili, deve ritenersi adeguatamente motivato, ove contenga la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto utilizzato come parametro di riferimento, e cioè delle parti utili a far comprendere il parametro impiegato per la rettifica, essendo anche in questo modo adempiuto l'obbligo di allegare all'avviso l'atto tenuto in considerazione ai fini della comparazione. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto non sufficientemente motivato l'avviso di rettifica e di liquidazione delle maggiori imposte ipotecarie e catastali, commisurate alla base imponibile dell'imposta di registro, riguardanti la compravendita di un complesso immobiliare, ove erano state indicate solo l'ubicazione, la destinazione e l'estensione dei beni, oggetto degli atti utilizzati per la comparazione, ritenuti non conoscibili, anche se si trattava di atti pubblici, in mancanza dell'indicazione del numero di repertorio e di raccolta, oltre che della data del rogito e del nominativo del notaio rogante).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

olgimento del processo

Con atto impositivo del 2008 l'Agenzia delle Entrate accertava, ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, un valore di Euro 8.000.000,00 rispetto a quello di Euro 6.000.000,00 dichiarato dalle parti con riferimento all'atto di compravendita di un complesso a destinazione alberghiera (sito in località Cavi del Comune di Lavagna) stipulato il 4.2.2008.

Avverso tale atto proponeva opposizione la parte venditrice, sostenendo l'illegittimità e l'infondatezza dello stesso per non aver l'Agenzia allegato gli atti afferenti ad immobili asseritamente aventi analoghe caratteristiche utilizzati in termini comparativi e per essere i valori ed i calcoli presi a parametro del tutto incomprensibili.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate, sostenendo la legittimità dell'avviso di rettifica, in quanto motivato per relationem.

Con sentenza del 22.2.2011 la CTP di Genova rigettava il ricorso della contribuente.

La GSP Immobiliare s.p.a., con atto del 5.10.2011, proponeva appello avverso la detta sentenza, riproponendo gli stessi motivi già dedotti in primo grado, con i quali denunciava vizi di natura formale o procedimentale (relativi cioè all'omessa allegazione della documentazione utilizzata per rideterminare il valore dichiarato ed alla carenza ed insufficienza della motivazione dell'avviso di rettifica) e vizi di natura sostanziale (incentrati, sotto diverse e concorrenti prospettive, sulla ritenuta inattendibilità del valore attribuito dall'ufficio).

Nel detto giudizio si costituiva l'Agenzia delle Entrate, ribadendo le proprie precedenti difese.

Con sentenza del 26.9.2012, la C.T.R. di Genova rigettava l'appello della contribuente sulla base delle seguenti considerazioni:

1) l'indicazione degli atti in base ai quali l'ufficio aveva rettificato il valore dichiarato soddisfaceva l'obbligo di motivare l'atto;

2) la società era stata posta in grado di conoscere l'iter del procedimento che aveva dato origine alla rettifica, avendo, mediante l'indicazione degli atti utilizzati dall'agenzia del territorio, richiamati per tabulas ancorchè nei soli estremi identificativi, avuto contezza dei criteri utilizzati dall'ufficio;

3) la mancata allegazione degli atti, compensata dal richiamo ob relationem, non incorreva nella violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, atteso che, se del caso, la ricorrente aveva avuto la facoltà di esercitare agevolmente il diritto d'accesso ai fine di conoscere il contenuto integrale degli atti utilizzati a comparazione;

4) gli atti in questione erano altresì in concreto utili per individuare, con alto grado d'approssimazione, il valore al metro quadro dell'asse compravenduto, viepiù se si considerava che tale valore corrispondeva a quello che la perizia di parte aveva attribuito al compendio immobiliare;

5) inoltre, prima della stipula dell'atto di compravendita il Consiglio comunale di Lavagna aveva previsto, seppure nelle linee guida, l'incremento volumetrico dell'immobile a destinazione mista, cioè alberghiera, residenziale e commerciale;

6) la zona di Cavi di Lavagna aveva peculiarità paesaggistiche scaturenti dall'immediata vicinanza alla marina tali da assicurare sia la (costante) domanda di seconde case che la rilevanza economica dell'offerta turistico alberghiera e, quindi, dei servizi accessori.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la GSP Immobiliare s.p.a., sulla base di otto motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione degli artt. 7 dello Statuto del contribuente, L. n. 241 del 2000, art. 3 e D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 2 bis, (in relazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non aver la CTR considerato che era mancata l'allegazione o, almeno, la riproduzione del contenuto essenziale degli atti posti alla base dell'avviso di rettifica.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce l'omessa pronuncia sulla questione (sollevata con uno specifico motivo di appello) concernente la mancata indicazione, nell'avviso di rettifica, dei parametri e delle metodologie di calcolo adoperati dall'Ufficio (in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, nn. 3 e 4, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4).

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la motivazione perplessa o apparente, per non aver la CTR considerato che la variante urbanistica contemplante la previsione di incremento volumetrico del complesso immobiliare alienato era stata approvata solo due anni dopo l'atto di compravendita (in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, nn. 3 e 4, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4).

4. Con il quarto motivo la ricorrente si duole della violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, per non aver la CTR considerato che l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto far riferimento al valore del bene alla data dell'atto (in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, nn. 3 e 4, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4).

5. Con il quinto motivo la ricorrente denunzia la motivazione perplessa o apparente, per aver la CTR travisato la perizia prodotta dal contribuente in primo grado, reputandola confermativa del valore attribuito dall'Ufficio al cespite (in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, nn. 3 e 4, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4).

6. Con il sesto motivo la ricorrente lamenta l'omessa pronuncia sull'eccezione di nullità dell'avviso di rettifica, per non aver considerato la CTR che l'Agenzia del territorio aveva preso a parametro immobili che non avevano caratteristiche analoghe rispetto a quello oggetto dell'avviso di rettifica, che versava in stato di abbandono da più di un decennio (in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, nn. 3 e 4, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4).

7. Con il settimo motivo la ricorrente si duole della violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, commi 2 e 3, per non aver la CTR fatto riferimento al "valore venale in comune commercio" dell'immobile compravenduto (anzichè al suo valore di trasformazione) ed a trasferimenti riferiti al triennio anteriore di immobili aventi analoghe caratteristiche (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

8. Con l'ottavo motivo la ricorrente deduce l'omesso esame di documentazione prodotta a sostegno della congruità del valore dichiarato, dalla quale sarebbe emerso il profondo stato di

degrado e di fatiscenza in cui versava l'immobile nel 2008, che alla fine del 2000 lo stesso era stato acquistato all'asta, in sede di procedura esecutiva, al prezzo di Euro 1.818.961, che, in sede di contratto preliminare stipulato il 15.5.2007, era stato attribuito il valore di 6.000.000 di Euro e che erano pervenute offerte di acquisto oscillanti tra 4.500.000 e 5.500.000 Euro (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

8.1. Il primo motivo è fondato e determina l'assorbimento dei restanti.

Nel caso di specie, la stima dell'Agenzia del Territorio, nell'avviso di rettifica, rinviava per relationem ad altre due stime operate quasi contestualmente con riferimento a cespiti (un complesso a destinazione alberghiera situato nel Comune di Rapallo ed un'area residenziale ubicata nello stesso Comune di Lavagna) asseritamente analoghi e ad un atto di compravendita relativo ad un appartamento situato nella località Cavi oggetto della compravendita in esame.

In termini generali, è noto che l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore (la cui inosservanza determina, anche in difetto di espressa comminatoria, nullità dell'atto, con il conseguente dovere del giudice tributario, davanti al quale sia impugnato, di dichiararne l'invalidità, astenendosi dall'esame sul merito del rapporto) mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, al fine indicato. Pertanto è necessario e sufficiente che l'avviso, indipendentemente dal mezzo grafico usato, enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi, ed inoltre, in caso di ricorso a criteri diversi da quelli espressamente menzionati dalla legge, evidenzi (sia pure implicitamente) le ragioni che rendano inutilizzabili tali criteri legali nel singolo rapporto, salvi poi restando, in sede contenziosa, l'onere dell'ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del quantum accertato, nel quadro del parametro prescelto, e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'ufficio (Sez. 1, Sentenza n. 11420 del 12/11/1998; conf. Sez. 5, Sentenza n. 4541 del 11/04/2000).

Invero, l'avviso di accertamento ha carattere di provocatio ad opponendum e, pertanto, soddisfa l'obbligo della motivazione, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, art. 42, ogni volta che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur. Non può, pertanto, essere dichiarata la nullità per carenza di motivazione di un avviso di accertamento il quale indichi con chiarezza il presupposto della maggiore imposizione e renda palese la fonte informativa sottostante alla rettifica operata dall'ufficio finanziario (Sez. 1, Sentenza n. 7991 del 02/09/1996; Sez. 1, Sentenza n. 1209 del 04/02/2000; Sez. 5, Sentenza n. 14566 del 20/11/2001).

L'avviso di accertamento può essere, motivato per relationem, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, anche ove lo stesso si concreti nel richiamo alle risultanze di un'indagine di mercato, purchè, nell'ipotesi di mancata allegazione, nell'atto ne venga riprodotto il contenuto essenziale, allo scopo di consentire al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato (Sez. 5, Ordinanza n. 4396 del 23/02/2018; Sez. 5, Sentenza n. 12394 del 22/08/2002).

In particolare, l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta, riguardante atti che hanno ad oggetto beni immobili, adottato a seguito di comparazione con beni simili, deve ritenersi adeguatamente motivato, ove contenga la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto utilizzato per la comparazione, e cioè delle parti utili a far comprendere il parametro utilizzato per la rettifica, essendo anche in questo modo adempiuto l'obbligo di allegare all'avviso l'atto utilizzato per la comparazione (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 21066 del 11/09/2017).

Per contenuto essenziale si intende l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9323 del 11/04/2017).

Orbene, fermo restando che è incontestata la loro mancata allegazione all'avviso di rettifica, non è revocabile in dubbio che nella descrizione sintetica degli atti utilizzati in termini parametrici non fossero riprodotte le caratteristiche essenziali dei relativi beni, non potendo a tal fine reputarsi sufficiente la mera indicazione dell'ubicazione, della destinazione e della estensione (cfr. pag. 18 del ricorso, in cui, in osservanza del principio di autosufficienza, sono stati trascritti gli atti cui l'avviso di rettifica ha rinviato per relationem). Nè, limitatamente all'atto di compravendita comparativo preso in considerazione, sarebbe stato possibile sostenerne la conoscibilità, trattandosi di atto pubblico, atteso che dello stesso non venivano riportati i numeri di repertorio e di raccolta nè, addirittura, la data precisa (risultando indicati i soli mese ed anno) ed il nominativo del notaio rogante.

Senza tralasciare che, a prescindere dalla prima stima (che, comunque, si riferiva ad un complesso con sola destinazione alberghiera), nessuno degli altri due beni utilizzati a mò di parametro avevano la medesima destinazione (mista alberghiera, residenziale e commerciale) di quello oggetto dell'avviso di rettifica.

9. In definitiva, il ricorso merita accoglimento con riferimento al primo motivo, dovendosi i restanti motivi considerare assorbito in detto accoglimento. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata con riferimento al motivo accolto.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito nel senso di dichiarare la nullità dell'avviso di rettifica impugnato.

Le spese della presente fase di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispostivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, dichiara la nullità dell'avviso di rettifica impugnato; condanna la resistente al rimborso, in favore della ricorrente, delle spese della

presente fase di giudizio, che liquida in complessivi Euro 13.000,00, oltre rimborso del 15% per spese forfettarie ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della 5 Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 6 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 febbraio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza